

監査における独立性と監査人の責任

中 川 健 蔵

はじめに

監査はその目的、主体、対象、方法などによって多様な展開が予測される。しかし何れの場合でも監査人は第三者的立場で監査対象に対し批判検討を行ない、職業的注意を払いつつ公正な立場から意見の表明をすることが要請される。とくに外部監査においては、当該企業と利害関係のない不偏独立の監査人によって財務諸表の適正性に関し意見を述べることが求められる。この場合には独立性の意味内容が大きな問題となろうし、また利害関係者に対する監査人の責任が極めて重要である。

以上述べたことは今までにも論議されたことであるが、常に古くして新しい問題提起を内包しており、監査論の中で平面的な用語としてのみ捉えるのではなくこれを立体的に観察し、実践的側面からその方向を探求することが監査の本質に迫るものとして観ずるが故に敢て拙文を弄する訳である。

時あたかも大型粉飾決算問題がジャーナリズムを賑わしているが、この折に表題を取上げ、その原点に遡って考慮することも意義があるかと思われる。そこで私は、独立性の背後にある監査公準の問題をはじめ、監査人の精神的独立性を支える要素、さらに組織的監査による独立性の保持にふれ、次いで監査人の責任について考えて見たい。

I 監査公準論の吟味

一般に監査は財産ないし資金の受託者の委託者に対するアカウントビリティの解除を背景としつつ委託者にその結果を報告することを目的とする。その具体的展開としては他人が実施した行為についてその事情を聴取しつつ他人以外の者がその結果について批判検討し、その当否ま

たは適否を明確にすることである。

企業会計がはじめ慣習として発達し、一定の社会経済の状況における環境と、その時々利害関係者の要請に応じ実践的規範たる会計原則を生み出したが、その前提には会計公準が存在しその基底を形成して来たことは明白であろう。かくて監査においても監査公準が考えられるが、ここではマウツ・シヤラフ両氏による The Philosophy of Auditing, 1961 の中で取上げられている監査公準論についてふれて見たい。

そもそも監査理論は具体的概念はもとより抽象的概念を取扱う社会科学に属しており、それは公準、概念、技術、法則、教義の合理的な構造よりなる専門科学であり、周辺の関係学科である純粋ないし応用科学の一部門でもある。勿論監査公準もその有用性によって強く支配されるものであり、立脚する経営基盤の変動や特殊の例外的事情の下においては変容することがむしろ自然の成行きとも考えられるであろう。

マウツ氏の所説の中で極めて一般的公準として哲学者や論理学者があげているのは次の四項目である。

- (1) 学問の発達にとって基本的なものであること。
- (2) それ自体としては直接検討し論証することの出来ない仮定であること。
- (3) 理論構造をうちたてるための基礎となるものであること。
- (4) 不断のたゆまぬ研究による知識の進歩に従い、その真実性、有用性について、あるいは論理上から見てその正当なものであるかどうかについて挑戦することが出来るものであること。

これらの論旨に従いマウツ氏自身の深い思索と経験に基き次のような監査公準の試案を提示している。

- (一) 財務諸表および財務データは検証し得るものでなければならない。
- (二) 監査人と被監査会社の経営者との間において利害の必然的な衝突があってはならない。
- (三) 検証のために提示された財務諸表およびその他の情報は、共謀その他の異常な不正の施されたものであってはならない。
- (四) 満足するに足る内部統制組織の存在は、不正の蓋然性を排除する

監査における独立性と監査人の責任

ものである。

(四) 一般に承認された会計原則の首尾一貫した継続的な適用は、財政状態および経営成績の適正な表示をもたらすものである。

(五) 反証のない限り、被監査企業にとって過去において真実とされたことは、将来においても一応は真実なものであると推定して監査業務が行われる。

(六) 独立的意見の表明を与えるべく財務データを検査する時は、監査人は監査人としての能力において行動することが絶対に必要である。

(七) 独立的監査人が持つ職業専門家としての地位は、それに応じた職業専門家としての責任義務を伴うものである。

なお、マウツ氏等が彼等の監査哲理を展開する中で、監査の五つの基本的概念として、1. Evidence 2. Due audit care 3. Fair presentation 4. Independence 5. Ethical conduct を取上げているが、公準論との関連で興味深い。

以上八つの公準は監査理論についての演繹的推論の重要な基礎となる反面監査実務の背景であり、実務と理論との全体的統合の基礎として体系づけている。かくて監査基準がこれら公準を土台として生成され、監査実施における具体的指針として機能することになる。

職業専門家による監査実務は、科学的合理的な基礎のもとに展開された監査理論をバックにしたものでなければならず、わが国の監査実施についても現実的手続論ないし技術論に終始せず、監査基準さらにその背後にある監査公準についてより深い洞察と研究が必要であり、再吟味されねばならないと考える。

II 監査の史的発展の回顧

1500年から1850年までは、産業革命の初期にあたり、製造工業が発達し所有と経営の分離が一般化して複数の人間が事業に関与するため、監査の目的も虚偽の予防に重点がおかれた。英国における監査の法的裏付けは1844年株式会社法が翌年改正された時制定されたことが始まりである。

1850 年から 1905 年までについて見ると、当初より 55 年間は英国の経済成長が最も顕著で専門経営者の出現を見、経営に関与しない所有者が資本投資の適切な保護と成長に関心をもつに至った。かくして 1862 年の英国会社法の規定と相俟って職業会計士による監査の需要が高まった。この頃の監査も依然虚偽誤謬の予防を目的とする精密監査であった。

1905 年から 1933 年までは、監査業務がこの年代の初期に英国からアメリカに移入された。アメリカの巨大企業の生成とともに監査の役割も変化し、企業の財政状態と経営成績の実際の確認を主とし虚偽誤謬の発見を従とする重点の移動が見られる。ここに内部統制の重要性を認識して試査の方法を考慮するようになったと考えられる。

1933 年から 1940 年までは、アメリカにおける証券取引制度やそれに伴う監査制度の整備が行われ、1940 年には マツケソン・ロビンス 事件を契機として監査の目的が虚偽の発見から公表財務諸表の適正性の判定へと変化した。

1940 年から 1960 年までは A I C P A の公式見解にも明らかなように財務諸表に対する監査人の意見表明が主役となるに至った。

1960 年以降では、A I C P A 監査手続意見書 30 号に述べられている如く不正摘発についての監査人の責任が明確にされ、監査人が監査基準に従って職業専門家としての正当な熟練と注意義務をもって実施した場合には必要義務の一切を履行したことになるとしている。このことは、現代監査が経営活動の検閲から内部統制への調査へと移行しつつあることを物語るものである。

さて、わが国の監査制度は、実質的には昭和 25 年 3 月の証券取引法の改正を機に同法第 193 条の 2 において公認会計士の監査証明の法的根拠が与えられた。その後昭和 26 年 7 月 1 日以降の事業年度から一定の条件に該当する企業に対し法定監査を実施することとなった。

かくて初度監査が会計制度監査として昭和 27 年スタートして以来、次年度監査、第 3 次監査、第 4 次監査、第 5 次監査を経て昭和 32 年 1 月よりいわゆる正規の監査へと移行し、財務諸表の全面的監査に及んだのである。この外、制度上の会計監査としては商法上の監査役監査があ

監査における独立性と監査人の責任

り、幾多の紆々曲折を経て昭和49年3月商法の一部改正と特例法の制定により大中小の規模を異にする株式会社に対して三つの類型に区分する商法監査制度が実施されることになった。

Ⅲ 監査における独立性

監査における独立性の問題は、監査上基本的な基準であり極めて重要な位置を占めている。けだし監査人の意見は経営者の作成した財務諸表の適正性につき、多くの利害関係者が信頼しようようにする為与えられるものであるからである。

一般に外部監査における独立性は、精神的独立性と外観的独立性として考えられるが、この独立性を保持することが監査人に対する至上命令であり、内面的にも法規制的にも要請されている状況である。

独立性の保持に関しては欧米諸国においても常に腐心した状況が伺われるが、現状においても独立性の主張に対して疑惑の影を投げかける多くの特徴が見出される。以下マウツ氏等の説について述べて見る。

A. 公認会計士の専門職業が企業ともつ密接な関係

(1) 明白な財務上の従属性があること。

(2) 依頼人ないし被監査会社との間に秘密保持という信頼関係が存在すること。すなわち他の外部者たる利害関係者との信頼関係よりも経営者とのそれに重点がおかれていること。

(3) 経営者に対するサービスに重点をおくこと。

B. 専門職業の組織

(1) 限られた数の大事務所出現の傾向があること。

(2) 専門職業の結果団結が欠如していること。

(3) 監査を売り込もうとするセールスマンシップ導入の傾向があること。

このように独立性を専門職業としての側面から取り上げる場合も実際には多くの「反独立的要素」が内在しているのであり、こゝに慎重な対応が必要とされる。なお上記のうち A. (2) (3) と B. (1) は心ずしも独立性を危くするものでなく逆に強化する方向も考え得る余地があろう。

独立性について最近の諸外国の状況は次のように報ぜられている。

アメリカでは AICPA の監査基準等で精神的実質的独立性を強調し、会計士が誠実性と客観性に対する圧力に対抗し、公正不偏の態度をもって監査することとし、独立性侵害の事例を具体的に倫理規則に組込むこととした。また不正事件、訴訟事件の頻発を背景としてコーエン委員会は、①監査業務に抵触するおそれのあるコンサルタント業務等の内容の明示 ②監査委員会の設置勧告 ③監査時間プログラムの再検討およびスタッフの教育訓練の重要性を指摘している。

SEC は、形式的独立性尊重の姿勢から、Regulation S—X ルール 2.01 および ASR 37 号、47 号、81 号 126 号などによる独立性のないケースを例示しているが、今日訴訟事件の独立性に及ぼす影響を重視し、監査業務に関し虚偽不正についての会計士側の訴訟、会計士の監査業務についての会社側からの訴訟ある場合当該監査人は独立性がないものとしていることは注目してよい。

次に Peer Review (同僚審査 or 相互監査) 制度の導入によるメタ監査については、長期間にわたる監査人と被監査会社との契約によるゆ着、惰性的監査をチェックする意味で internal check system と理念を同じくする。P.M.M. 事務所が A.Y. 事務所に監査を依頼している例があり一つの方向を示唆していると言えよう。

また同一監査事務所内で強制的ローテーションシステムをとり、凡そ 5 年毎にパートナーの交代制を実施してゆ着防止を考えることも行われているが、効果的監査、被監査会社への管理活動への助言、監査コストを高めるなどの観点から最善と言えない批判もある。さらに監査委員会制度を設けて社外重役で組織し、監査人の選任交替につきこの委員会で討議し株主への年次報告で開示することなどもその効果的实施に期待がもたれる。

イギリスにおいては、会社法の監査役は原則として公認会計士であり、法律によって身分的独立性が保証されている。而も監査役の選任は株主総会であり、任期は 1 年であるが原則的には自動的に再任される。更迭に当っては定時総会の株主に通知し、退任監査役は弁明の機会を与えられる。なおイギリス会計士団体が制定した倫理規定の解説の中に

監査における独立性と監査人の責任

15 % 収入基準があり、一つのクライアントまたはグループクライアントからの収入が当該会計士の総営業収入の 15 % を超過してはならないという基準が独立性を強める方策の一つとして織込まれている。

ドイツでは株式法により、公認会計士が経済監査士として、また法人たる経済監査会社がともに株式会社の決算監査人として身分を保証されている。ドイツの監査役会は強力な権限をもち、取締役の選任権を有し、財政的基礎と相俟ってその独立性は保持されていると考えられる。

フランスの会計士監査制度では、1966 年の新会社法において業務監査役会を設置し会計監査のみを担当する機関を分離した。すなわち業務監査役会と会計監査役を設け後者に登録公認会計士をを充てることとなっている。その独立性については商法規定第 220 条等に厳しく定められ、経済的身分的資格要件を定めている。

イタリアではイタリア市民法において監査役の一定数を公認会計士でなければならないとして法律上の身分保証がなされ、独立性の維持に寄与している。

わが国では公認会計士に対し、その独立性保持の為種々の方策を講じている。すなわち監査基準一般基準(二)において公正不偏の態度保持を要求しているが、このことは精神的態度における独立性、外観的独立性、個々の監査業績における独立性を指すものと考えられよう。精神的独立性はそれ自身単独に存在しうるわけではなく、専門的能力、実務経験、特別の利害関係、正当の注意基準などの相互関係のもとにおいて始めて存在しうるものである。また職業倫理として、監査人として高度の社会的信用を確保し、監査職業自らの行為の抑制のため定められた規律は独立性を支え一般の信頼性を獲得する基礎をなしている。

Ⅳ 監査人の責任

今日の企業はその規模の拡大と内容の複雑化に伴い、多数の利害関係者と関連がある。すなわち、利害関係の直接的間接的関係や濃淡はあるが、監査依頼者たる企業はもとより、債権者、株主、従業員、労働組合、得意先、官公庁、アナリスト、地域住民、消費者など広範な階層と

関わりを持つに至っている。

かくて監査人は、内部統制組織の妥当性とその効果を評価する為に、会計記録と関係資料を試査し、それに基づいて監査手続の範囲ないし監査の時期を選択するが、最終的には当該企業作成の財務諸表に関する適否の意見表明を行なうことにあり、このことについて責任を有することになる。

わが国の公認会計士は凡そ次のような責任を負うことになる。

(1) 監査証明に対する責任としては、虚偽証明に対する責任（公認会計士法第 30 条第 1 項）および過失の証明に対する責任（同法第 30 条第 30 条第 2 項）

(2) 法令違反の責任として戒告または一年以内の業務停止または登録抹消の処分があり、主なものは公認会計士法第 24 条～第 27 条、第 52 条などに規定されている。

(3) 民事責任として依頼人に対する責任と第三者に対する責任とがある。依頼人に対しては監査契約不履行の場合に債務不履行責任（民法第 415 条以下）または不法行為に基く損害賠償責任（民法第 709 条）が発生する。商法上の会計監査人の場合はまた別の形で責任が加重される。

次に第三者に対して損害を与えた場合には商法上会計監査人の虚偽証明により、相当の因果関係の存在を前提としてその責に任ずる。

V 今後の解決策への模索

以上主として外部監査にかゝわる監査人の独立性と責任について諸外国の歴史的経過をふまえて概観して来たが、わが国における今日の問題としてさらに将来の展望に思いを致すとき、実現可能な方途を考える必要があり、極めて大まかではあるが次のような提案を試みたい。

(1) 監査そのものに対する一般の意識構造、価値基準の漸進的変革

日本のタテ社会の発達に比しヨコ社会の関係は社会的に機能しないと言われているが、本来的に日本の社会構造がこのような関係の中で成り立っているとすれば、まずこの一般の意識構造ないし価値基準についての変革を必要としよう。価値とは「何が望ましいかについて社会の成員

監査における独立性と監査人の責任

が後天的に習得した観念」であり、価値意識がこの価値に対する志向の側面として一般に理解することが必要であるとするならば、監査制度が価値意識に基く規範の制度化と考える立場では、何をおいてもこの問題を取上げ漸進的に一般に訴えつつ理解を求める事が重要であり、従来見過されていたウィークポイントではなかろうか。かくして監査については、ヨコ社会の厳しい現実的試練の中で、その必要性が歴史的必然の所産としてではなく、いわば法律的庇護の下に諸外国の例にならって移殖導入されたわが国の監査制度を強化する為には、まず制度そのものに対する社会一般の認識を深め、監査の価値について高次のコンセンサスを得る努力をしなければならない。この為には種々の観点から公正なP.R.を始め監査人自身の具体的実績の積上げによって自ら信頼を勝ちとることが先決である。

(2) 監査人の独立性保持の方策

監査人の独立性は、本質的には精神的独立性であり、その基底には専門職業への強い使命観ないし倫理観の裏うちを必要とする。今日の企業の大規模化、多角化、国際化に対処し複雑多岐な業務内容について監査を実施する場合において、個人レベルで対応することはかなり困難を伴うであろう。従って共同監査、監査法人による組織的監査の方向にあることは理の当然である。

このような組織的監査は、その内部において数段階のレビューを経て意見形成が行われることになるので、被監査会社の圧力に屈することは先ずないであろう。わが国の職業会計人は一般に組織化に慣れていないが、少くとも監査実施の局面では形態的加入ではなく実質的メンバーとして組織の中で機能する必要がある。

また組織的監査を維持出来る経済計算のパターンを作成し、現行標準報酬との関連を明らかにすることも重要であろう。さらに監査人は常時変化する経済環境の中にあつて関連法規等とはもとより、一定機関（J I C P A など）による研修を義務づけることが大切である。アメリカのビックウェイトではかなり広範にわたり長時間の研修が実施されているが、このことも資質向上はもとより自恃心を高め独立性の維持に寄与するであろう。わが国においてもE D Pを含む広い分野をカバーする内容で実

質的な研修を実行することを期待するものである。

なお法令による独立性保持の強化も実効ある方向で改正される必要があり、諸外国の例にあるように、監査人の株主総会での選任、退任についての陳述権、交替における関係機関の審議などにより、誠実な監査人の契約解除などの不当な問題を解決する必要を感じる。

(3) 監査人の責任

国の法令や職業団体の規則等に定められている責任はもとよりであるが、監査人自身が心の内奥より良心の反映として感ずる責任こそ本来的なものであろう。これからの社会監査に向けて考えると、より多くの情報を分析して意見の表明をする必要に迫られるであろうが、この場合における監査人の責任はデイスクローズの範囲にもよるが、法令の枠内では判断出来ない諸問題を内包することになる。

しかし現実的問題としては、J I C P Aにおいて監査報告書ないし監査概要書を閲覧し、一定の基準により審査を実施し問題点を発見した場合に当該監査人に連絡して意見を求めるなどが急務であろう。そのためには、前記の一定基準の内容として、契約、日数、実施結果、参考事項などの外、会計処理の重要性基準等についてキメ細かに検討しておく必要がある。

お わ り に

証券取引法監査は今日一つの転機を迎えている。わが国 30 年の外部監査の歴史を回顧して様々な問題をはらみつつ今後の監査の発展を願うとき、まず基本的には監査人の心的態度の重要性を訴え、その担保としての組織的監査を指向し、監査の経済的自立性を目指しつつ若干の提案を試みた。本稿はやや表面的概観に終り意図するところと異ったが、監査人の独立性と責任の問題は、より深い広い検討が必要なことは確かである。

主要参考文献

1. マウツの監査論 近沢弘治著

監査における独立性と監査人の責任

2. 現代監査論 引用箇所—I 監査公準論の吟味, III 督監査における独立性
兼子春三, 松原成美共著
引用箇所—II 監査の史的発展の回顧
3. 企業会計 vol. 30. No. 10 論文
会田義雄「監査人の独立性保持のための諸制度」
引用箇所—III のうち独立性についての最近の諸外国の状況
4. そ の 他
会計ジャーナル 昭 53. 1 月号～9 月号
監査要論 森 実著
監 査 論 高田正淳編
Auditing : Cashin・Oens 2nd Edition Handbook for
Auditors: Carhin
日本会計研究学会 第 37 回大会 伊崎論文

Independence in Auditing and the Responsibilities of Auditors to Interest Groups

Kenzo NAKAGAWA

In this paper, I point out the following.

1. Auditing assumptions should be well examined in connection with the theory of auditing.
2. Independence in mental attitude is essential to all phases of auditing.
3. In view of the historical facts of auditing, the responsibilities of auditors to interest groups should be gradually enlarged, necessitating systematic auditing by C. P. A.s in Japan.

北星論集(第16号)正誤表

| | 誤 | 正 |
|------|------------------------------|-------------------------|
| 39頁 | 2行目 ヒューマニス | ヒューマニスト |
| 41頁 | 下から 6行目 Jhon | John |
| 55頁 | 10行目 11行目 座折 | 挫折 |
| 71頁 | 9行目 一般値 | 一数值 |
| 81頁 | 3行目 60日払為替 | 8日払為替 |
| 109頁 | 1行目 メカトズム | メカニズム |
| 109頁 | 2行目 コンナロール | コントロール |
| 116頁 | 16行目 $\partial Y/\partial G$ | $\partial Y/\partial G$ |
| 116頁 | 17行目 $er/\partial G$ | $\partial r/\partial G$ |
| 209頁 | 2行目 ates | Rates |
| 201頁 | 8行目 papers | paper |
| 210頁 | 8行目 an | a |